

【HJ*7/8】【KMB】【WM】【HT4】学校编码： 10384【JY】分类号【CD#F4】密级【CD#F2】

学号：9511013【JY】UDC【CD#F8*2/3】

【HT2SS】【JZ】学位论文

【HT1H】税务会计若干问题的研究

【HT2K】袁同济【JZ】

【HT3K】【WB】指导教师姓名：袁新文副教授【CM】

【DW】申请学位级别：硕士【CM】

【DW】【CM6-4】专业名称：会计学【CM】

【DW】论文提交日期：1998年5月【CM】

【DW】论文答辩日期：1998年2月【CM】

【DW】学位授予单位：厦门大学【CM】

【DW】学位授予日期：1998年2月【CM】

【JY】答辩委员会主席【CD#F4】

【JY】【CM7-3】评阅人【CD#F4】

【JZ】1998年5月6日【WM】

【LM】【DM】内容提要【DM】

【SM】【HT4”K】税务会计若干问题的研究【SM】

【AM】【HT】【HJ*2/3】【HT】

【BT1】内容提要

长期以来，由于我国实行的是与集中统一的计划经济体制相适应的财税合一的会计体制，税务会计被视作企业财务会计的一部分而未给予应有的重视。随着我国社会主义市场经济体制的确立和现代企业制度的推行，传统的财税合一的会计体制已不能适应新的经济环境的需要，客观上要求财务会计和税务会计的相对分离，建立“准则控制”的财务会计运行机制。我国1994年实行的税制改革是建国以来规模最大、范围最广、内容最深刻的税制改革，它使

为纳税人的企业的税务活动多样化和复杂化，也对企业管理当局和企业会计人员提出了更高的要求。建立相对独立的税务会计学科已成为一个必然的趋势。本文立足于企业的角度，试对税务会计的理论和方法体系及其相关问题进行探讨，以期对我国税务会计学科的建立和发展有所帮助。

全文共分四章：

第一章 税务会计的产生和发展。本章通过介绍税收和会计的相互作用，概述了税务会计和财务会计二者由共同发展到逐步分离的历史过程。

第二章 税务会计的基本理论研究。本章首先对税务会计的内涵进行了界定，分析了税务会计与所得税会计、税收会计概念之间的联系和区别，为论述税务会计的理论体系奠定了基础。本章接着讨论了目前仍存在较大争议的税务会计和财务会计分离的问题，指出税务会计和财务会计分离的必要性、二者分离的形式以及影响税务会计和财务会计分离的环境因素，简要介绍了税务会计在各国的发展情况，进而借鉴财务会计理论的研究方法对税务会计的基本理论结构进行了研究。

第三章 税收筹划。本章对税收筹划的概念及意义进行了探讨，指出税收筹划不同于偷税、漏税、逃税，它是建立在节税基础上的合法合理的经济行为，同时结合我国的实际情况，简单介绍了税收筹划的原则和方法。

第四章 建立我国的税务会计。本章首先通过历史回顾指出：旧的计划经济体制下不存在税

务会计和财务会计分离的必要，进而着重论述了社会主义市场经济体制下财务会计和税务会计分离的必要性和可能性，最后指出我国税务会计和财务会计的分离是一个循序渐进的过程，并提出在建立我国税务会计的过程中应注意的问题。

【HTH】 关键词：【HTSS】 税务会计■财务会计■税收■税收筹划

【LM】 【AM】 【HJ2】

【DM(】 目■■■■■录 【DM)】

【BT1】 目■■■■■录

【HTH】 第一章■税务会计的产生和发展 【JY.】 1

第二章■税务会计基本理论研究 【JY.】 4 【HTSS】

第一节■税务会计的界定 【JY.】 4

第二节■税务会计与财务会计的分离 【JY.】 9

第三节■税务会计的理论结构 【JY.】 17 【HTH】

第三章■税收筹划 【JY.】 27 【HTSS】

第一节■税收筹划的概念及意义 【JY.】 27

第二节■税收筹划的原则和方法 【JY.】 31 【HTH】

第四章■建立我国的税务会计 【JY.】 36 【HTSS】

第一节■历史回顾 【JY.】 36

第二节■社会主义市场经济呼唤财务会计和税务会计的分离 【JY.】 38

第三节■关于建立我国税务会计的几点思考 【JY.】 41

【LM】

【DM(】 第一章■税务会计的产生和发展 【DM)】

【BT1】 第一章■税务会计的产生和发展

税务会计是在税收和财务会计产生和发展的基础上，由两者共同发展直到逐步分离的。因此，要研究税务会计的产生和发展，首先需要了解税收和会计的产生和发展。

【BT3】 一、税收的需要是税务会计产生的基础

税收是国家为实现其职能，凭借政治权力，按照税法的规定，对一部分社会产品和国民收入进行征税，以取得财政收入的一种方式。税收是随着国家的产生而产生的，国家出现以后，客观上产生了维持国家政权生存、巩固和发展的物质需要。为了满足政权机构的需要和社会公共支出的需要，国家凭据政权权力，强制、无偿地向社会成员征收财物，而社会剩余财产的出现和生产资料归不同的所有者所有，恰恰为税收的产生提供了经济基础。

税收发展到今天，经过了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会四个不同的社会制度。但在奴隶制社会和封建社会，国家税收的显著特征是专制的，无民主可言，税收法制明显地表现为单方向指向，即国家拥有绝对的征税权力，居民负有绝对的纳税义务，由征税而产生的会计活动是政府机关的职能。另一方面，由于受到社会生产力发展水平的限制，在奴隶社会和封建社会税制结构也较简单，纳税人无需由于税收而进行记帐和核算。这样决定了在资本主义以前的社会制度下不会产生税务会计。

随着封建社会向资本主义社会过渡，商品经济日趋发达，社会分工越来越细，生产专业化程度越来越高，出现了一些工商企业，与此同时，会计理论方法也日趋成熟起来，传统会计从单式簿记时期进入复式簿记时期。商品生产者自觉地利用会计的职能去反映、监督自己的开支，控制企业的经济效益朝着有利的方向进展。到了资本主义社会，由于废除了封建专制制度和神权统治，实行资产阶级民主制，国家征税都必须经过规定的立法程序，在完成必须的立法手续之后方可付诸实施。随着社会生产力的发展，各国的税法、税制也越来越健全、越来越复杂。企业纳税业务的会计处理成为企业会计的重要组成部分。

【BT3】 二、税法和会计的相互作用

税法中与会计历史渊源最深、联系最密切的，莫过于所得税法。从两者产生的时间来看，所得税法要比会计晚得多。虽然旧约全书和古印度史书都提到过个人所得税，中世纪时许多王国也对个人所得征税，然而现代所得税却始于拿破仑战争之后。因为所得税需要有一个明确的、不同于资本的收入概念，而这一概念的产生受到企业会计发展水平的限制，准确无误地记帐，算帐是征收所得税成功的先决条件。我们以美国为例来说明所得税法和会计发展之间的相互作用。〔ZW(〕 参见《会计思想史》，P306-320. 迈克尔·查特菲尔德著，中国商业出版社，1989。〔ZW)〕

美国政府在 1812 年战争期间就计划开始征收联邦所得税，但从 1780-1860 年期间，政府岁入

的主要来源仍是关税。于 1861 年开征的第一联邦所得税其实是一种战时措施，这种税制存在

许多弊端，根本无法实施，到第二年就被议会制定的较为可行的法规取而代之。1862 年的法

案规定纳税人有义务报送年度收益表和应纳税财产表，税务员就根据这些表计算应纳税额。在这种情况下，应税净收入的概念出现了。1909 年美国国会通过了“特别交易税”这种公

司所得税法案，它对 5,000 美元以上的净收益收缴 1%的税款，这是对利用公司这种形式进行经

营的企业所征收的税。

会计师很少对 1862 年制定的法规作出评价，当时美国会计还处于起步的阶段。但到了 1909 年

，会计方法已随近代工商业的发展而远远超过所得税的进程，相当数量、规模可观的公共会计师事务所相继建立。新所得税法忽视了当时所采用的商业会计方法，因此激起了会计职业界的反响。那些深受所得税制影响的大型和中型公司提出了现代意义上的所得税算法，权责发生制会计被广泛应用。在会计界的抗议和要求下，1909 年 12 月，财政部长发布正式的

文件，允许根据权责发生制确定收益，还允许公司结算财务年度的期末库存。会计人员成功地动摇了所得税法。

1913 年的所得税法和 1909 年的法律一样，把计算应税所得额的责任加在纳税者身上。税法规

定纳税所得额的确定必须以会计记录为基础，从而使会计业务变得不可缺少，而且扩大了执业会计师的业务。正如美国著名会计学家亨德里克森在《会计理论》一书中写道：“很多小企

业的会计目的主要都是为了编制所得税申报表，甚至不少企业若不是为了纳税根本不会记帐，即使对于大公司来说，收益的纳税亦是会计师们的一个主要问题。”当时执业会计师所面临的问题是：要帮助成千上万过去从未认识到编制财务报表的必要性，而现在刚刚开始应用统计观念分析整个经营活动的企业家们编制纳税申报单。对于会计师之外的许多人来说，会计决策和会计理论第一次变得重要起来了。

经过会计师、律师和经济学家的共同努力，1918 年的联邦岁入法第一次以商业会计实践为基

础

，确立了纳税准则。税法条款也不断吸收会计方法和会计概念。1921 年联邦岁入法允许使用

坏帐备抵，净损失移后扣减以及合并收益的作法。它还第一次给出了资本收益的优先处理方

法，并通过确认通货膨胀会抵销所得收益的部分价值而明确了收入与资本的划分。尤为重要的是，税收对推广收益实现原则的影响。根据测算应税所得额的具体处理方法和法庭的判决，人们萌发了收益实现必须发生在收益获得之前的思想，而且，既然以销售时间作为衡量实现的标准是最客观的，那么这个时刻也应是收入确认的时间。这种新方法取代了以前在年初年末进行盘存以确定收入的做法。它带来的结果是：会计的重点由资产负债表向损益表逐渐转移。

从前文我们可以看出，最初的税法由于借用了会计技术才得以实施，而以后的税法则因采用了其他的会计方法才愈来愈趋向成熟。另一方面，对税法的承认是迅速保证选择出来的会计方法被广泛采用的一种手段。税法规则的制订引起了对一些被忽视的会计问题的热烈讨论，使会计思想和理论得到进一步发展。

【BT3】三、税务会计的相对独立

早期的税务会计孕育于企业会计之中，人们力图通过促进税法法则和企业会计实务的一致性，

将二者的矛盾减少到最低限度。在初期这样做是十分必要的，也是十分有益的，它促使税法借鉴会计中可行的方法和合理的思想内核，采取了更先进的会计方法，刺激了对现有会计理论的深入探讨。但是税法的目标是及时征税和公平征税，而企业财务会计的目标是提供真实、公允的财务信息以满足企业相关利害关系人的需要，尽管二者在使用的一些会计概念、原则和方法上有着很大的一致性，但由于其根本目标的不同，必然存在着某些方面概念、原则和方法上的较大差异。会计接受税收观念造成了会计理论的不一致性，税务当局不顾会计方面的影响只处理单个问题的倾向鼓励了会计团体零打碎敲地建设会计理论的做法。正是由于这

些原因，随着会计理论的发展和人们对税法目标和企业会计目标认识的深化，本世纪六十年代以后，税务会计在许多国家得到了普遍的重视，税务会计的理论和方法逐步相对独立并自成体系。

【LM】【DM(Ⅱ) 第二章】税务会计基本理论研究【DM】

【BT1】第二章】税务会计基本理论研究

【BT2】第一节】税务会计的界定

从前文税务会计的产生和发展我们知道，税收与会计虽属两个各自独立的范畴，但相互之间存在

着密切的联系。税收是会计的环境因素之一，税收制度的改革和完善对会计的核算内容会产生直接的影响，会计核算是税收制度的实现基础，各种税收制度的最终实现都离不开会计核算，会计核算内容和方法的发展变化也影响着税收制度的改革完善。在市场经济条件下，税收与会计的相互作用逐渐形成融税收与会计为一体的税务会计。对税务会计的界定是研究税务会计的出发点，恰当界定税务会计的内涵对税务会计的研究具有重要的意义。

【BT3】一、税务会计的定义

【BT4】（一）税务会计是以现行税收法规为准绳的

税务会计作为一个信息系统，从设置一套完整的簿记系统开始，确认和计量纳税人有关纳税的数据资料，在系统内加工、转换、输出计税信息，到最后填制纳税申报表，进行纳税申报。在这个信息系统运作的过程中，将一系列相关的会计数据加工、转换成有用的纳税信息，可能有多种可供选择的方法。如存货计价的方法、固定资产折旧的方法、收入和费用的确认方法等。那么，选择的标准是什么呢？选择的标准只有一个，就是税法的规定。法律是国家意志的体现，税法是国家税收机关及一切纳税单位和个人依法征税、依法纳税的行为准

则。税法标准的非宽松性质可以减少来自税务会计人员自身的随意性和外界的人为干扰。在税法稳定阶段和在相同条件下，不同的计税人员对同一纳税人的应纳税额计算结果应该相同，而不是相差很大。如果违反税法的规定，就不能满足国家税收需要，也就不能实现税务会计的目标。以税法为准绳，是税务会计区别于其他会计分支的显著特点。

【BT4】(二) 税务会计是以会计技术为工具的

税务会计是为了满足国家税收的需要而产生和发展的。税务会计的目标是依法计税和纳税，提供纳税人依法纳税的信息。以纳税为目的，是税务会计区别于财务会计和管理会计及其他会计学分支的主要标志之一。为了达到这个目的，必须运用一系列会计的专门方法。首先，一套完整的簿记系统必不可缺，对会计凭证的填制和审核，对会计要素的确认和计量，收益的确定，乃至填制纳税申报表的全过程，无不贯穿着会计技术和方法，离开了会计技术与方法，税务会计的目的就无法实现。由此可见，税务会计是将会计理论和技术方法有选择地运用于特定领域而形成的一门相对独立的会计学科，它的完善离不开会计理论与技术方法的发展。

【BT4】(三) 税收筹划是税务会计的重要组成部分

税务会计必须遵守税法的规定以服务于国家税务机关的需要。但是随着市场经济的不断发展和税制的日趋完善，企业的经营形态、收益的种类、经营的内容、相关会计核算方法等对企业的应纳税额颇具影响。纳税主体可以在税法允许的范围内，根据自身生产经营活动的特点，进行税务安排和筹划，以实现企业节税的愿望。税收筹划可以加强企业资金的管理和运作能力

，提高企业在市场经济中的竞争力，同时税收筹划也为税收调节经济的杠杆作用的发挥提供了前提条件。所以，对于以纳税人为主体的税务会计来说，它一方面服务于国家税务机关，另一方面也服务于纳税人，其职能作用不仅仅是反映和监督计税与纳税，而且还包括税收筹划。

通过上述分析，笔者试对税务会计做如下定义：税务会计是以国家现行税收法规为准绳，运用会计学的理论和技术，以货币形式连续、系统、全面、综合地反映、监督纳税主体税务活动

过程中的资金运动，并对企业税务活动进行科学地筹划，以便正确、及时、经济地缴纳税款，并将这一信息提供给国家税务机关和纳税人管理当局的一门专业会计。

【BT3】二、税务会计的内容

税务会计的内容就是税务会计工作的内容，它主要包括：

1. 税务登记：税务登记是指纳税人在开业，歇业以及经营期间发生纳税事项变动时，到税务机关办理的登记手续。税务机关通过税务登记可以掌握纳税人的具体经营情况，正确地确定纳税人适用的税种、税目、税率、税款缴纳方式及手续等。纳税人通过税务登记可以取得税务机关的承认，向税务机关购买发票、帐册，并依法申请减、免、退税等。
2. 发票的购置和使用：依法办理税务登记的单位和个人，在领取税务登记证件后，应向主管税务机关申请领购发票。发票是纳税人财务收支的法定凭证，是购货单位购买商品和劳务的原始凭证，也是税务会计核算应纳税额的重要依据，因此纳税人必须按照规定保管、开具发票。
3. 反映税基的形成：税基是指课税基础，在企业中属于课税基础和依据的有 ① 应税流转额 ② 生产经营成本(费用)扣除额 ③ 应税收益额 ④ 应税财产额 ⑤ 应税行为计税额。
4. 税款的计算：纳税人要正确地履行纳税义务就必须严格遵守各种税种的法律条款进行计算。
5. 纳税申报：纳税人发生纳税义务后，应在税务机关核定的纳税期限内向税务机关报送纳税申报表，申请纳税。纳税申报表是税务机关填开完税凭证，征收税款的重要依据。纳税申报

表填写的是否真实，直接涉及到税款征收的准确性，也是衡量纳税人是否依法纳税的依据。

6. 税款的缴纳和减免。企业应按规定的纳税期限、纳税环节、纳税时间和地点的要求，及时地将税款解缴入库。减免税是对某些纳税人和课税对象给予照顾的一种特殊规定，从而更好地体现国家的税收政策。企业应按税法条款的规定执行，它的过程与结果也应及时地在税务会计中得到反映。此外，支付各项税收的滞纳金和罚款也属于税务会计的内容。

7. 进行会计处理：企业应按税种的不同，对税收资金的形成、缴纳、退补的全过程进行恰当的会计处理。

8. 企业纳税自查：它是企业自身监督检查本单位的纳税情况，防止和纠正本单位违反税法的行为。如果是纳税人根据税务机关安排进行的纳税自查，还应将自查结果报送当地主管税务机关。

9. 税收筹划：税收筹划是企业根据税法的具体要求和其生产经营活动的特点，规划企业相关的税务活动，使企业在依法纳税的前提下有效节税。税收筹划是税务会计的重要组成部分。

【BT3】三、所得税会计是税务会计的重要组成部分

税务会计的目标是计税和纳税，提供纳税人依法纳税的信息，因此税务会计必须和税制结构相适应，涵盖税制结构中的各个税种。所得税作为税制结构中的主要税种，它的核算与申报自然也包括税务会计中。

税务会计中所指的所得税会计是依据现行所得税法，严格按照所得税法的规定和要求计算企业的收支盈亏(应税收益)，以此为基础计算出企业在纳税年度的应交所得税，并定期编制和提供所得税报表(纳税申报表)。为了满足国家税收的需要，作为所得税计算基础的应税收益是按照税法的规定确定的。而财务会计的目标是为了真实公允地反映企业的财务状况和经营成果，会计收益的确定必须遵守会计准则的规定。由于税法和会计准则在收益和费用确认范围和确认时间上差异，导致了应税收益和会计收益的不一致。为了协调这一矛盾，企业在纳税申报时就需要以会计收益为基础，依据所得税法进行调整，即将会计收益调整为应税收益，并以此作为计税依据。这就是税务会计中的“纳税调整会计程序。”另一方面，为了保证财务报告所揭示的会计信息的真实、公允性，财务会计中产生了一个专门处理由于会计收益与应税收益的不同所导致的所得税费用差异的会计程序，这就是通常在财务会计中所说的“所得税会计”。作为财务会计组成部分的“所得税会计”是适应税务会计的独立而产生的，它的实质是所得税的会计处理，成为沟通财务会计与税务会计之间的桥梁。

税务会计中的“所得税会计”和财务会计中的“所得税会计”的概念及内涵是不同的，前者是广义上的所得税会计，后者是狭义上的所得税会计。从税务会计的产生和发展的历史我们知道税法中与会计历史渊源最深、联系最密切的是所得税法。对所得税的计算税法和财务会计

准则之间存在着差异；对于其他税种的计算方法，税法和会计准则的规定基本上没有差别。税务会计的发展很大程度上是由于所得税法和会计的相互作用，按所得税法规定计算的应税收益和财务会计中会计收益的差异是导致税务会计独立于财务会计的主要因素。所得税在各国的税制结构中都占有极其重要的地位，是税制结构中的主要税种，所得税法也较为复杂。正因如此，所得税成为税务会计研究的核心问题，甚至在有些国家把税务会计中的所得税会计就视为税务会计。我们认为这是不全面的，所得税的核算申报只是税务会计中的重要内容之一，税制结构中的其他税种，诸如增值税、消费税、营业税等的核算与申报也是税务会计中必不可缺的组成部分。可以这么认为：有什么样的税种，就存在着与之对应的税务会计。

【BT3】四、税务会计与税收会计

税收会计是核算和监督税收资金运动的一门专业会计，它是以直接负责税款征收、入库业务的税务机关为会计主体，以货币为主要计量单位，对税收资金及其运动进行连续、系统、全面、综合的核算与控制，为税收政策及时、准确地提供信息资料，以保证税收政策法规的正确执行和应征税款及时、足额入库的一种税收管理活动。〔ZW〕《税收会计》，P1，张相海等，

中国税务出版社，1997。〔ZW〕税务会计与税收会计二者是既相联系，又相区别的。它们的联系表现在税务会计和税收会计反映的都是社会再生产过程中的税收资金运动，它们的区别主要是：

1. 主体不同：主体不同是区分税务会计和税收会计的首要标准。税务会计的主体是作为纳税人的企业，税务会计是站在企业的角度对其应税〔CM(12)〕行为以货币形式进行连续〔CM)〕、系统、全面、

完整的反映和核算，并将核算信息上报税收征管机关以便审核。另外，税务会计还对企业的相关税务活动进行筹划，以达到节税的目的。税收会计的主体是直接负责税款征收、入库业务的税务机关。值得注意的是：不是所有各级税务机关都是税收会计的主体，不直接负责税款征收、入库业务的税务机关不是税收会计的主体。

2. 会计目标不同：税务会计的目标主要包括两个方面：一是核算税金的形式，保证依法缴纳税金；二是保证纳税人在不违反税法的前提下进行税收筹划，寻求节税的有效途径。税收会计的目标是通过提供综合的税收业务活动信息，控制税收活动，加强税收管理，保证税收政策法规的正确执行和应征税款的及时、足额入库。

3. 会计核算内容的不同：税务会计核算的内容主要包括企业生产经营资金运动过程中与税务活动有关的价值运动，从税基的形成、税款的计算，到税款的缴纳、退补、减免税的全过程。税收会计的核算内容是从纳税申报环节开始，包括对应征税款、减免税款、欠缴税款、解缴税金、提退税金和损失税金的核算，它是对税金从应征到入库和提退运动的全过程进行完整的核算。

〔BT3〕五、税务会计在会计学科体系中的地位

在谈到税务会计和财务会计的分离，建立税务会计学科时，不能不提及税务会计在会计学科体系中的地位问题。人们通常把会计领域分为企业会计和非盈利组织会计两部分，但对于企业

会计中各学科的划分则存在较大争议。一方面，随着现代经济和现代科学技术的发展，会计向管理领域扩展，向与会计相关的领域扩展，使人们对会计的认识突破了记帐、算帐、报帐才是会计的传统观念，在此基础上产生了管理会计等学科。另一方面，随着人们对会计内容认识的提高，为了适应客观实际的需要，会计内容的深化形成了某些专门的会计学科。由于各个会计学科在发展中寻找新的突破点，扩展其研究范围，造成学科之间边界不清、内容重复，对各个学科的界定以及确定它们在会计学科中的地位变得较为困难。

虽然各个会计学科之间的交叉不可避免，但是由于每种会计学科的存在都有其特有的内容和性质，我们可以按照各个学科在企业会计学科体系中的重要性，涉及企业会计工作的广度，以及它们的特殊性，将企业会计学科体系分为三个层次：第一层次即财务会计和管理会计，这是为大多数人所认同的企业会计学科的两个主要分支；第二层次是税务会计和成本会计；第三层次是关于财务会计、管理会计中专门问题的较小分动，如物价变支会计、破产会计、租赁会计、责任会计和各种部门会计等。

税务会计是由于财务会计科学性的需要以及税务会计工作在企业会计工作中的重要性而从财

务会计中分离出来的一门会计学科。税务会计与财务会计既有亲密的“血缘”关系，又有着由于目标不同，对象不同而导致的内容、方法上的差异性。税务会计涉及到所有的企业，在

现代市场经济条件下，企业经济利益的独立使企业税款的核算、申报及税收筹划等税务会计工作变得更为重要。税务会计与管理会计也存在着一定的联系，税务活动是企业经济实践活动的组成部分，同样需要规划与控制，采用经济预测和决策的方法，以达到提高企业整体经济效益的目的。管理会计在进行成本分析、投资决策时也要考虑税收因素对企业各种方案的影响，从而决定各种方案的取舍。我们把税务会计和成本会计放在会计学科体系中的同一层次是由于二者在会计学科体系中地位的相似性。成本会计同财务会计也有着紧密的联系，早期的成本会计是财务会计的一部分，即按照复式记帐的要求记录所有的成本帐户，并与财务

会计有关记录紧密结合，进行成本的归集和分配，侧重事后核算。可以说早期的成本会计与财务会计是一脉相承的，是财务会计发展中独立出来的一个分支。只是到了近几十年，由于目标成本和标准成本控制以及差异分析等内容的引进，才使成本会计演变成既包括会计方法也包括管理方法的学科。成本会计同管理会计的联系也很密切。管理会计从内容体系上看，始终体现了成本的分析控制这一主导线。从某种程度上来说，管理会计是成本会计在内容上的延伸。将税务会计和成本会计置于企业会计学科体系的第二层次，既体现了税务会计和成本会计相对独立成科的实际情况，又客观地反映了税务会计和成本会计在企业会计学科中体系的重要程度。

【BT2】 第二节 税务会计与财务会计的分离

【BT3】 一、影响税务会计的税法观念

税务会计的目标是提供纳税人依法纳税的信息，它导致了税务会计的理论与方法都必须从税法

的观念出发，对收入、费用的实现范围和时间进行确认。影响税务会计的税法观念主要表现在以下几个方面：

1. 有支付能力观念。政府征税的目的是为了满足政府机构和公共开支的需要，具有强制性。为了满足这种需要，征税的时间就应该是在纳税人最容易缴纳的時刻，也就是纳税人最有支付能力的时候。所谓最有支付能力，意味着纳税人有足够纳税的现金保证，不致于为了纳税而去变现。在税法中根据流转税和所得税计税基础确认的客观要求，应允许收付实现制原则的存在。
2. 税收管理要求方便和一致的观念。为了真实公允地反映企业的财务状况和经营成果，财务会计准则往往允许企业在会计处理中可以根据自身生产经营的实际情况，在备选方案中进行选择。而税务会计的主体是纳税人，其主观上有节税的愿望，如果在税法中存在较大的灵活性，往往会导致税收机关同纳税人之间的争议。为了便于税收征管，税法必须尽力减少计税方法的选择性，避免主观判断和估计的因素。
3. 税收的经济杠杆观念。税收的作用不仅在于集中社会的一部分收入进行收益分配，而且还在于国家可以利用税收政策进行某些宏观经济调整。国家往往通过调整税收刺激或抑制某些经济行为。这样就导致一些应计入会计所得的项目被税法排除在应税所得之外，而一些不应计入会计所得的项目被包括在应税所得的计算中。如：为鼓励纳税人支援国家建设，税法规定纳税人因购买国债所得的利息收入不计入应纳税所得额，不征收所得税。
4. 保护国家财政税收收入观念。税收是国家财政收入的主要来源。为了保护政府财政收入，在收入确认上，以权责发生制为基础的税务会计由于受有支付能力观念的影响而包含着一定的收付实现制的原则，倾向于较早确认收入；而在费用的扣除上，税法中通常有一个重要的限制性条件：该经济行为已经发生。财务会计上由于稳健原则的要求对某些费用的估计，在税法中是受到限制和约束的，税法的规定倾向于较迟或较低确认费用。

【BT3】 二、税务会计和财务会计目标的差异是二者分离的根本原因

【BT4】 (一) 税务会计和财务会计目标的不同使二者在所得税计算上的差异客观存在

对所得税计算的不同是税务会计和财务会计的主要差别之一。美国著名税务会计专家史蒂文·F·吉特曼博士认为：所得税法本质上就是处理两类问题：① 某项目是否应确定为收入或费用；② 该项目何时被确认为收入和费用。从某种意义上讲，财务会计问题是一个利益计量问题，进而关系到与企业存在利害关系的各个利益主体的利益分配问题。为了保证会计计量及利益分配的公正性，通过客观公正地维护各方利益，保证企业经营的顺利进行，财务会计必须遵守财务会计准则的要求，真实公允地反映企业的财务状况和经营成果。税务会计的目标是提供纳税主体依法纳税的信息，它必须以税法为准绳，而税法是从国家税收机关的角度为满足国家税收的需要制定的。正是由于前文所述税法观念的影响，导致了税务会计和财务会计在收入、费用确认的范围和时间上的必然差异。这种差异按性质可分为永久性差异和暂时性差异。

1. 永久性差异。永久性差异是由于财务会计和税务会计在收入和费用确认范围上的不同所造成的。它是指一个时期的应税所得和会计收益之间的差额在本期发生，并不在以后各期转回，它不影响其他会计报告期，也不会其他期间得到弥补。它主要包括：

1) 财务会计确认为收益，但税法不作为收益的免税项目。如企业购买国家债券(国库券、公债)取得的利息收入。

2) 非会计收益，但税法规定应作为应税收益征税。如企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、广告、职工福利、奖励等方面时，应视同对外销售计算所得税。

3) 税法不允许扣减的费用、损失。如各项税收的滞纳金、罚金、罚款；违法经营的罚款和被没收财物的损失；超过国家规定允许扣除的公益、救济性的捐赠，以及非公益性、救济性的捐赠；各种摊派和赞助支出；支付给职工的工资超过计税工资标准以上的部分等。

4) 会计收益不扣减、税法允许扣减的项目。(我国暂时没有此类项目)

2. 暂时性差异。暂时性差异是指某一时期的应税收益和会计收益之间的差异是由于有些收入和费用项目计入应税收益和会计收益的期间不一致而产生的，这种差异会随着时间的推移而发生逆转。

长期以来，在税务会计中人们仅将注意力集中在收入和费用的确认范围上，即哪些收入项目应

列为纳税范围，哪些费用项目可以在纳税时予以扣除，对于收入、费用的确认时点则一直未引起足够的重视。这是由于人们对货币时间价值的认识不足。过去通货膨胀率和利率较低，不

足以导致一项扣除的价值在一个年度里远远大于其在另一个年度的价值，也不足以使得在以前年度确认收入的成本远远大于在后续年度确认收入的成本。随着高通货膨胀率和高利率率的出现，递延确认收入或加速确认费用可以产生巨大的财务优势，货币时间价值开始受到极大关注。从表面看，这种时间差异往往只能产生在一个年度里使用货币的利益。然而当该项目是循环发生时，实际获得的利益将远远大于在短期内使用资金的利益。

纳税人认识到这一点，在税法允许的情况下，他们往往会有意识地选择存货计价方法、固定资产折旧方法等，以达到尽早确认费用或递延确认收入的目的。下面试举一例：

设某固定资产原值 50,000 元，预计残值 5,000 元，折旧年限 5 年，所得税率 30%，则直线折旧

法与加速折旧法(年数总和法)下年折旧费分布及纳税水平差别如下： 【HT】

【BG(1)】 【BHDWG1*3, WK4, WK8. 4W】 年数 【】 年数总和法 【】 直线折旧法 【】 年折旧费差异 【】 纳税影响

【BH】 1 【】 15,000 【】 9,000 【】 +6,000 【】 -1,800

【BH】 2 【】 12,000 【】 9,000 【】 +3,000 【】 -900

【BH】 3	【】 9,000	【】 9,000	【】 0	【】 0
【BH】 4	【】 6,000	【】 9,000	【】 -3,000	【】 +900
【BH】 5	【】 3,000	【】 9,000	【】 -6,000	【】 +1,800
【BH】 合计	【】 45,000	【】 45,000	【】 0	【】 0

【BG】W 【HT】

从上表可见，在加速折旧法下前期多提折旧，后期少提折旧，可以延缓纳税，相当于获得一笔

无息贷款。折旧越快，企业递延纳税的好处越多。在通货膨胀的条件下，延缓纳税实际上从购买力角度相当于直接少纳了所得税。

自然，政府及国家税收机关也注意到货币时间价值的重要性及与其相关的巨大的税额收入，对税务会计中存货成本计价方法，固定资产的折旧方法、折旧年限，坏帐准备的使用，收付实现制的使

用范围等进行了较为严格的限制和规定。税法标准和财务会计标准的差异导致了暂时性差异的不可避免。

暂时性差异主要包括：

- 1) 某些收入包括在会计利润中的期间早于它们包括在应纳税所得额中的期间。如：对长期股权投资采用权益法核算时，投资公司财务会计上是在年末根据被投资公司净资产增加额，按照股权比例所拥有的份额确认其投资收益，而税法则以实际派得的现金股利作为课税基础。
- 2) 有些费用或损失包括在会计利润中的期间早于它们包括在应纳税所得额中的期间。如估计存货损失，坏帐准备等会计上通常进行预提，而税法往往只承认已实际发生的费用，或对预提的比率予以严格限制。
- 3) 某些收入包括在会计利润中的期间迟于它们包括在应纳税所得额中的期间。如以预收房款方式销售不动产在财务会计中只能被确认为负债，而在我国的税法中，预收房款必须计入当期应税收益。
- 4) 某些费用包括在会计利润中的期间迟于它们包括在应纳税所得额中的期间，如在财务会计中对开办费的摊销年限长于税法规定的摊销年限。

【BT4】（二）税务会计和财务会计目标的不同也决定了二者内容的不同

财务会计贯穿于企业生产经营活动的全过程，其最终结果是编制财务报告，即：资产负债表、损益表、财务状况变动表或现金流量表，涉及到纳税方面只是进行会计处理的问题。税务会计侧重的是与纳税有关的经济事项，它包括申请税务登记，购置和使用税务发票、确定计税依据、计算税款、税款的申报、缴纳及清算等。特别需要注意的是税收筹划也是税务会计的重要内容和职能。由此我们可以看出财务会计作为会计学的一个分支并不能涵盖税务会计的所有内容，二者虽然存在着交叉的方面，但并不能互相代替。

【BT3】三、税务会计和财务会计分离的必要性

【BT4】（一）税务会计和财务会计的分离是会计科学发展的需要

从理论上说，不管在哪个国家，如果按照税收和财务会计各自的立场去制定税法和财务会计准则，则二者的矛盾冲突必然不可避免。如何协调税收和财务会计的关系，纵观世界各国的做法，不外乎以下两种选择

- 1) 统一法：即财务会计准则或财务会计制度与税法的规定保持一致，如法国、日本、德国的做法，在这种选择下不存在独立于财务会计的税务会计。
- 2) 分离法：即财务会计准则与税法规定适度分离，日常会计处理按财务会计准则进行，申报纳税时按税法规定调整，对于应税所得和会计所得之间的差异用所得税的会计处理进行协调。在这种情况下，需要建立相对独立的税务会计。美国、加拿大、英国都采用这种做法。

“在税收中每一个认可的方法都同样可以接受，而在财务会计中一些方法比另一些方法要更优越”。〔ZW〕《会计思想史》，P317，美 迈克尔·查特菲尔德，中译本，中国商业出版社，1989。〔ZW〕查特菲尔德的这句话揭示了税收和财务会计由于其目标的不同，在选择会

计方法上的差异。为了真实、公允地反映企业的财务状况和经营成果，财务会计必须允许企业根据自身经营的具体情况在备选会计方法中进行选择。而税法仅是为了满足国家税收的需要制定的，在会计方法的选择上倾向于规范的单一性和严格性，以减少不确定因素对税收的干扰

。如果财务会计准则受到税法的牵制，财务会计就必然偏离其既定的目标。事实情况正是如此：在统一法下，财务会计被作为国家进行税收的工具，纳税申报成为财务报表编制的主要目的，财务会计信息的真实性、公允性则成为相对次要的因素。由于税法的制定要考虑到国家政治或经济的宏观目标，税法往往会随着经济形势和国家政策的变化而修改。当税法变化时，财务会计随之变动，成为税法的注释和说明。财务会计由于缺乏内在一致的理论基础，其本身的科学性受到极大的影响。另一方面，对财务会计理论的研究和应用，也往往会考虑到国家财政的承受能力而停滞不前。

会计作为一门科学，有其内在的规律性，尤其是现代市场经济条件下的企业财务会计。为了完善会计科学体系，就需要财务会计准则和税法规定的适度分离，建立相对独立的税务会计。这样不但解决了税收和财务会计之间的矛盾，而且税务会计建立和发展也将进一步丰富和发展会计学科体系。

〔BT4〕（二）税务会计和财务会计的分离是国际会计协调化的需要

随着科学技术的进步和交通通讯的发展，国际贸易和国际投资迅速增长，跨国公司蓬勃发展，遍及世界各地。由于各个国家之间经济环境、政治和法律环境、社会文化等情况的不同，各个国家之间的会计制度也存在着很大差异，各国之间的财务会计信息缺乏可比性，严重地阻碍了国际资本的流动。为了更好地进行投资信贷决策，促进世界经济的发展，迫切需要比较和协调各国的会计制度，最终目标是建立国际化的会计准则。在这个过程中，税收作为影响会计制度的一个重要因素不容忽视。在财务会计和税务会计合一的国家里，财务会计对税法的遵从性较高，财务会计的处理方法往往以税法为准，税法直接约束着企业的会计活动，财务信息的真实性、公允性得不到保证，甚至会受到严重扭曲。在这种税法对财务会计限制较严的国家，会计准则的国际化存在着两种选择：要么税法放松对财务会计的限制，实现税务会计和税务会计的分离；要么税法先完成国际化协调。〔ZW〕《会计准则研究》，P237，刘峰，东北财经大学出版社，1996。〔ZW〕

税法的国际化协调涉及到多方面，但对会计影响较大的是所得税。所得税涉及到计税基础和税务体制两方面。划分计税基础的显著标志是应税收益和会计收益的差异程度；而税务体制又分为古典体制、转嫁体制和分割税率体制三种。税收是各国财政收入的主要来源和宏观经济调控的重要手段，各国政府都不愿放松对它的控制。这样，进行税法的国际化协调比单纯进行会计准则的协调更为困难。并且，税收对一国经济的关联性程度要远远高于会计。进行税法的国际化协调只能是在各国经济发展水平基本一致，国际竞争力大致相同，采用的其他经济制度也基本相似，相互间不存在根本性经济利益冲突的前提下，才能顺利进行。目前世界各国发展水平参差不齐，经济制度也千差万别，要想协调各国税制是不可能的。

从上所述，我们可以看以，要想加快国际会计协调化的步伐，使国际会计协调化成为现实，只有放松税法对财务会计的限制，实现税务会计和财务会计的分离。

〔BT3〕四、影响税务会计和财务会计分离的环境因素

任何一个会计学科的形成和发展都离不开特定时期的环境，税务会计与财务会计的分离也是如此。影响税务会计和财务会计分离的环境因素主要有以下几方面：

1. 经济体制。经济体制是统一的计划经济还是自由的市场经济将决定会计服务对象(多元还是单一)及对会计管制的程度(松散还是紧密)。在高度集中的计划经济体制下会计服务对象单一,国家是经济运行的主体,统一配置经济资源,企业会计主要为国家宏观财政经济政策服务,财务会计制度和财政税收制度高度统一,也就谈不上财务会计和税务会计的分离。现代市场经济是一种法制的、规范的经济,它强调效率和公平。企业财务会计的服务对象是多元的。为了协调与企业存在利害关系的各个主体的利益分配问题,必须提高财务会计信息的真实性、公允性,实行税务会计和财务会计的分离。

2. 企业组织形式与资本来源。企业组织形式和资本来源不同对财务会计报告与揭示的要求有很大的影响。资本主义企业虽然具有相同的性质,但其组织形式和取得资本的来源并不完全相同。例如:在美国的经济中,股份公司占有重要位置,公司资本的主要来源是广大的持有股票的投资者,证券市场极为发达。而在法、德、意等欧洲大陆国家中企业的资本则大量由银行和政府部门提供。在这些国家中,政府或银行成为企业的最大股东,银行除作为股东之外,还同时提供信贷资本而成为主要的债权人。另外,在欧洲大陆国家中,由家庭出资经营的小型企业也占相当比重。企业组织形式和资本来源直接影响财务会计的目标导向。在以证券市场广大投资者为报告对象的情况下,为了保障投资者的权益,为投资决策提供所需要信息,对公司的对外报告会计必然强调充分揭示,对揭示的内容强调真实性和公允性。由此要求财务会计和税务会计的分离,以避免税法观念对财务会计信息真实、公允性的影响。在政府或银行控制企业的经营及便于直接掌握企业信息的情况下,会计对外报告与揭示就不会受到那样的重视,对财务会计信息真实性、公允性的要求降低,由此弱化了财务会计和税务会计分离的必要性。

3. 政治和法律因素。由于会计信息具有经济后果,因此国家通常借助政治立法进行干预。总的

说来,每个国家的会计都受到法律的影响。但由于种种原因,其影响的方面、方式和程度在不同国家却有所不同。西方国家法律体制可分为大陆法系(成文法系)和普通法系(判例法系)。在实行大陆法系的国家,会计原则和会计制度受法律的影响既广且深。关于企业会计和财务报告的规定,往往直接列为公司法或商法的组成部分,企业的财务会计往往受到税法的牵制和左右。在实行普通法系的国家中,情况就显然不同。这些国家的会计原则和制度,一般不是通过立法做出具体规定。财务会计准则一般是由会计职业界制订,更好地保证了财务会计的科学性和会计理论的一致性。

【BT3】五、税务会计和财务会计分离的形式

税务会计和财务会计需要分离,是否意味着要在财务会计之外单独设置一套会计凭证、帐簿和会计报表进行核算呢?其实不然。税务会计孕育在财务会计之中,当社会经济发展到一定阶段,由于其职能的特殊性和会计学科发展的需要,它才从财务会计中分离出来。这并不意味着需要将二者割裂开来。税务会计与财务会计核算的原始依据有很大的共享性,税务会计也需要借鉴财务会计的核算方法。尤其在所得税的计算上,它的计算需要建立在年度会计核算的基础上。企业作为独立经营、自负盈亏的会计主体,它的行为必然受到成本效益原则的约束。税务会计和财务会计在会计核算上的差异主要体现在计算所得税时应税收益和会计收益的差异上。由于目前造成二者差异的事项仍是有限的,单独设置一套会计凭证和帐簿系统,按照税务会计的要求对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素进行确认计

量,在此基础上进行税务会计的核算,由此导致的成本将远远大于以财务会计为基础,按税法的要求对与纳税有关的会计事项进行调整,据此进行税务会计核算的成本。正是由于成本效益原则的制约,我们所说的财务会计和税务会计的分离只是适度的分离,也即日常处理按财务会计准则进行,申报纳税时按税法规定调整。美国、英国、加拿大也正是采用这种形式

。在构建税务会计学科体系时，我们也应考虑成本效益原则的要求，由于税务会计与财务会计在会计核算方面有较大的一致性，我们并不需要对会计要素重新定义，以此来组织税务会计体系，而是要承认二者的差异，在对差异进行调整的基础上，按税种建立税务会计的体系。

【BT3】六、税务会计在各国的发展情况

在不同国家，由于法律体制、经济管理体制和资本市场发展水平等因素的影响，税务会计的发展情况也不相同，以下作简要介绍：【ZW(】参考《国际会计》，王德升、白肇鲁、阎金铨，中国审计出版社，1994。【ZW)】

1. 美国

美国的资本市场较为发达，股份公司和受托责任的普遍存在使得美国对财务会计理论、技术方法的研究在世界上都处于领先地位。由于财务会计信息的主要使用者被认为是投资者，债权人和其他使用者，会计信息的相关性、可靠性成为对会计信息质量的首要要求。税务会计相对独立的时间最早可以追溯到本世纪 20 年代，美国税法与会计惯例出现分歧的时候，但税

务会计的真正发展应该是本世纪 60 年代，随着财务会计概念结构的研究，会计准则目标和税

法目标的差异使税务会计的相对独立成为可能。尤其是本世纪 70 年代末，80 年代初，高通

膨胀率和高利率使得税务会计被人们所重视。美国的所得税法对公司会计所反映的收入、成本和费用及企业收益的确定不发生直接的影响，申报纳税所依据的应税收益是在会计收益的基础上经过相当广泛的调整而得出的。

2. 英国

现代会计职业组织最早产生于英国。虽然二十世纪英国在会计研究上落后于美国，直到六十年代末期才着手会计准则的制订工作，然而英国对财务会计信息质量的要求却有较长的传统。在会计准则制订前，英国主要通过《公司法》对企业的会计行为进行约束。真实与公允这一著名的信条在 1948 年颁布的英国《公司法》中就已提出，并一直被强调。在英国税法对

公司会计不具有直接的约束作用，在申报纳税时允许将会计记录按税法要求进行调整后作为计税的依据。由此可以看出英国的税务会计和财务会计也处于相对分离的关系。

3. 法国

在法国的经济结构中，大型企业为数众多的中小型企业同时存在(特大型企业为数不多)，公

营与私营企业同时存在，这种情况使它的资本市场在规模和机制方面受到一定限制，银行的信贷发挥很大的作用。另外，法国政府重视从宏观上对国民经济的发展进行有计划的引导和调节，推行了一定的集中管理措施。法国的会计被称为税务导向的会计，长期以来纳税一直是编制和公布财务报表的主要原因之一。可以说法国的税法是高度独立的，它一般从纳税控制和管理以及国家政治或经济的宏观目标出发，运用各种会计规则，很少考虑这些规则的运

用是否会影响到“真实和公允”。税法规定为纳税而申报的收益必须与会计上记录和反映的收益相一

致。这样做的结果使得税法中为实现某种社会经济目标而做的规定对企业的资产计价以及费用和收益的确定会产生直接的影响，从而使会计报表反映的内容可能背离一般的会计准则，影响了会计信息的相关性和可靠性。

4. 德国

德国的证券市场较不发达，德国的公司只有很少的一部分上市交易。公司资本主要来自银行贷款。

自从 1874 年的撒克逊所得税法颁布以后，就有了商业报表和纳税申报应当一致的至高无上的原则。

税法明确指出：如果税务审计发现公司没有遵守税法所规定的原则，那么公司的全部所得税抵免都将被取消，亏损结转也不例外。这就使得纳税人为获得最大的纳税利益，主动服从纳税要求的会计方法。可以这样认为，德国的税务会计支配着商业会计。税务会计和商业会计的一致性使得德国公司在国际资本市场上的竞争处于不利的位置，它也是造成欧共体会计协调化的主要障碍之一。【ZW(】“The Relationship of Financial and Tax Accounting in Germany: A Major Reason for Accounting Disharmony in Europe”， Axel Haller, 《Journal of Accounting》， July 6, 1992 【ZW)】

【BT2】 第三节 二、税务会计的理论结构

税务会计是由税收和财务会计的相互作用而产生和发展的一门会计学科，在会计的发展过程中人们往往把它作为财务会计的一部分加以考虑。只是近几十年来，随着税法和财务会计准则差异的扩大，货币时间价值和税收筹划日益受到重视，税务会计才引起人们的关注。税务会计

的起步较晚，对税务会计基本理论的研究也尚处于初级阶段，有关税务会计基本理论的文献非常有限。由于税务会计是孕育在财务会计中，由财务会计衍生而来，二者息息相关，在基本理论

方面不可避免有一些相似之处。笔者试借鉴财务会计理论的研究方法，对税务会计的基本理论进行探讨。

美国会计学会(AAA)在《基本会计理论的说明》中所述，会计理论是“一套前后一致的假设性、概念性和实用性的原则；是一个旨在探索会计本质的总体性参考框架。”简单地说，会计理论是对会计目标、会计假设、会计概念、会计原则以及它们对会计实务的指导关系所做的系统说明。【ZW(】《会计理论》，P2，汤云为，钱逢胜，上海财经大学出版社，1997。【ZW)】

【BT3】 一、税务会计的目标

1966 年美国会计学会开创了以用户为导向的会计原则制定方向，确定了会计的目的就在于向

会计信息的使用者提供有用信息。会计信息使用者的需求决定了会计的目的，从而决定了会计信息的质量特征。税务会计信息的使用者主要包括国家税收机关和作为纳税主体的企业。国家税收机关是税务会计信息的首要使用者，它通过利用企业税务会计信息检查企业是否按照税法的要求及时足额地缴纳了税款。税务会计依法计税是企业贯彻果家政策、维护国家利益的体现。税务会计向税收机关报送的纳税申报表和税务缴款单及其他会计资料旨在接受国家

的监督，完成纳税义务。税务会计服务于税收机关是绝对的，带有普遍意义。另一方面，企业管理当局承担着资产受托责任，其基本职责是使投资者权益最大化，而纳税则会造成企业的实际现金流出。在符合税法的前提下，能否减少或推迟纳税，争取税收优惠，自然是企业管理者非常关注的事情。从这一点来说，税务会计服务于纳税人带有特殊性。税务会计信息使用者的双重性决定了税务会计目标的双向性，税务会计的目标可以简要地概括为“依法纳税，合法节税”。

需要注意的是：税务会计目标中的依法纳税也是站在企业的角度为企业的经济利益服务的。偷税、漏税、避税从短时间来看似乎可以减少企业的实际现金流出，但从长远来

看

，它必将导致税收机关的严惩，从而大大增加企业的现金流出。只有依法纳税才能使企业不会因为违反税法而受到税务机关的处罚，使企业的生产经营得以正常进行；只有合法节税才能有效地减少税款支出，提高企业的整体经济效益。

【BT3】二、税务会计信息的质量特征

由于税务会计的目标是提供企业依法纳税的信息，因此合法性应是税务会计信息的首要质量要求。合法性是指税务会计在核算和反映的过程中应严格遵守税法及相关法规的规定，使税务会计信息符合税法的要求。在合法性与其他税务会计信息质量发生矛盾时，应首先满足合法性的要求。

税务会计信息的可靠性是指能确保税务会计信息免于错误或偏差，忠实地反映企业有关纳税的经济行为及会计事项。税务会计信息的可靠性包括三方面因素：即反映真实性、可核性和中立性。反映真实性是指一项计量或叙述与其所要表达的现象或状况应一致或吻合。可核性是指由不同的个人对同一经济事项进行核算和反映，其结果应相同或相似，从而保证在核算及反映的过程中没有参杂个人的偏见。中立性是指在税务会计信息的处理中，会计人员不能为了达到想要达到的结果或诱致特定行为的发生，而将信息加以歪曲，或选用不恰当的会计处理方法。由于税务会计目标的特殊性，可靠性往往比相关性更重要。

相关性是指与决策有关，具有改变决策的能力。相关信息是指与正在处理的事项具有某种关联的信息。相关性包括三方面因素：预测价值，反馈价值和及时性。其中及时性对税务会计信息较为重要，为了保证税收工作的按时进行，企业应按税法的规定及时提供税务会计信息，进行纳税申报，违反了及时性的要求也就是违反了税法。

可比性是指能使信息使用者从两组经济情况中区别其异同的质量特征。当经济情况相同时，税务会计信息应能显示相同的情况；反之，当经济情况不同时，税务会计信息应能反映其差异。

一致性是指企业在各时期应使用相同的计量概念、会计方法和程序，一经选用，不得随意变更。税务会计信息的一致性也较为重要，例如我国税法就对存货发出计价方法的一致性予以明确规定。

我们参照 FASB 在《会计信息质量特征》中对各种质量特征的层次划分，对税务会计信息质量的

层次结构表达如下：

【CRO2，BP#】

【BT3】三、税务会计假设或基本前提

【BT4】（一）纳税主体

纳税主体是指税务会计工作为之服务的法人或自然人，也就是税法所规定的纳税人，它是税务会计所作用的空间范围，也是税收制度的要素之一。我们所说的税务会计服务的主体指的是具有独立法人地位的纳税人，它们必须是独立进行会计核算、单独进行税务登记、单独申报纳税和缴纳税款的特定纳税人。对于企业而言，纳税主体的税务活动应区别于企业投资者的一切与纳税相关的经济活动，只有纳税人的税务活动才属于税务会计反映、监督与筹划的内容，即企业税务会计人员只能站在企业的角度，对企业税务活动的过程和结果予以揭示和管理。至于企业投资者的有关税务活动则是投资者个人(或另一个法人)的事情，不属此纳税主体的活动范围。另外必须强调，纳税主体亦不同于会计主体，这是由于二者划分的标准不同，一个纳税主体可能是一个或多个会计主体，一个会计主体也可能是一个或多个纳税主体。税务会计的纳税主体同样区别于税收会计主体，前者是作为纳税人的企业，后者是指政府税收机关而言，涉及的对象是税收机关税款征收和缴拨活动。所以，税务会计由纳税主体假

设或基本前提所决定，即要严格依据税收法规进行计税和纳税，也要维护纳税主体利益，合法合理地筹划和控制税款费用的发生。

【BT4】(二) 持续经营

持续经营是指纳税主体的生产经营活动将无限期地延续下去，在可以预见的将来不会进行清算。即纳税人与税收相关的经济活动将不断地开展下去，进而作为税收源泉的纳税人创造课税对象的行为可以无限期地进行下去。在持续经营假设或基本前提下，财务会计建立了一系列

会计原则和方法。同样，税务会计以此为假设或基本前提，对在不同情况下影响税务活动的收入和费用分别按照收付实现制或权责发生制原则予以确认，从而决定了各种具体税务会计方法的应用取舍。

【BT4】(三) 会计分期

会计分期是指将纳税主体持续不断的有关纳税业务的经济活动人为地分割成若干个一定的期

间，以便结算帐目、计算税基、编制纳税会计报表，履行纳税义务。应该说只有等到纳税人所有的与纳税相关的生产经营活动最终结束后，才能通过总的收入与总的费用配比，从而计算总的收益，并以此核算数据进行纳税。但是税法的目标要求及时、足额地满足财政收入的需要，需要把连续不断的期间划分成多个相等的时间阶段，按每一阶段结算纳税。由此产生了期间的概念，有了本期与非本期的区别及权责发生制和收付实现制的应用，使得收入和费用的确认及计量有了时间标准。

税务会计的会计分期假设或基本前提包括两个概念即：应纳税年度和年度会计核算

1. 应纳税年度。应纳税年度可以是财政年度、营业年度或日历年度，通常由税法做出明确规定。在我国为了方便起见，应纳税年度与日历年度、财政年度、会计年度是相同的，都是每年的一月一日起，到十二月三十一日止。在有些国家应纳税年度同于财政年度和会计年度，却不同于日历年度，如美国是每年的七月一日起到次年的六月三十日止为一应纳税年度。

2. 年度会计核算。年度会计核算前提指税制应建立在年度会计核算的基础上，而不是建立在某一特定业务的基础上，课税只针对某一特定纳税期间里发生的全部事项的净结果，而不考虑当期事项在后续年度中的可能结果如何，后续事项将在其发生的年度内考虑。这个前提条件是美国最高法院在 1920 年审理伯纳特·V·善福特 & 布路克公司一案中最先认定的，这

个概念被认为是税务会计中的根本性概念。【ZW(】《税务会计》，毛志宏、于长春、王俊新，吉林科学技术出版社。【ZW)】

【BT4】(四) 货币计量和货币时间价值

货币计量是指纳税主体的税务活动必须以货币为统一的计量单位进行记录、反映和监督。因为货币是一种特殊商品，是衡量一切有价物价值的共同尺度，比实物量尺度、时间量尺度及其他任何计量标准都具有更强的综合性。在物价波动不太明显的情况下，税务会计在以前年度确认一项收入或费用同其在后续年度确认该项收入或费用相差并不大。但由于通货膨胀与高利率的存在和影响，人们对币值稳定不变的假设有了新的认识，提出货币时间价值的概念。

货币时间价值是指货币资金随着时间的推移而能使自身增值的效能。货币时间价值使等量的货币在不同的时间点上具有不同的经济价值。货币时间价值的表现可以用下例说明：

设某企业在筹建期间共计发生开办费 10,000 元，所得税率为 30%，折现率为 10%，若将其在企

业开始营业的第一年一次计入费用或分五年期平均摊入费用，所产生的纳税影响如下：

【HT】

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库